考点2：非货币性资产交换的处理

（二）以账面价值为基础计量的非货币性资产交换的会计处理

1.基本原则

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产账面价值为基础确认换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

2.具体情形

（1）不涉及补价的情况

在以账面价值为基础计量的情况下，对于换入资产，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）涉及补价的情况

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当将补价作为确定换入资产初始计量金额的调整因素，分别下列情况进行处理：

（1）支付补价方：应当以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值（不能影响损益）和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

（2）收到补价方：应当以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

【计算分析】丙公司拥有一台专有设备，该设备原价450万元，已计提折旧330万元，丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值90万元，两项资产均未计提减值准备。丙公司决定以其专有设备交换丁公司的长期股权投资，该专有设备是生产某种产品必需的设备。由于专有设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值也不能可靠计量；丁公司拥有的长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。经双方商定，丁公司支付了20万元补价。假定交易中没有涉及相关税费。

考点2：非货币性资产交换的处理

解析：

该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价20万元。对丙公司而言，收到的补价20万元÷换出资产账面价值120万元＝16.7%<25%。因此，该项交换属于非货币性资产交换，丁公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，丙、丁公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

考点2：非货币性资产交换的处理

丙公司（设备）
原值450万
折旧330万

资产补价20万 ←

丁公司（长投）
账面价值90万

丙公司的账务处理：

借：固定资产清理　　1 200 000
　累计折旧　　3 300 000
　贷：固定资产——专有设备 4 500 000

借：长期股权投资　　1 000 000
　银行存款　　200 000
　贷：固定资产清理　　1 200 000

丁公司的账务处理：

借：固定资产——专有设备　　1 100 000
　贷：长期股权投资　　900 000
　　银行存款　　200 000

考点2：非货币性资产交换的处理

（三）涉及多项非货币性资产交换的会计处理

1.以公允价值为基础计量的情况

（1）以换出资产的公允价值为基础计量的

①对于同时换入的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例（换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照换入的金融资产以外的各项资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例），将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，分摊至各项换入资产，以分摊额和应支付的相关税费作为各项换入资产的成本进行初始计量。

考点2：非货币性资产交换的处理

需要说明的是，如果同时换入的多项非货币性资产中包含由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理，在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时，应当将金融资产公允价值从换出资产公允价值总额中扣除。（以出定入，先定金融，后定其他）

考点2：非货币性资产交换的处理

②对于同时换出的多项资产，应当将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

【计算分析】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。经协商，甲公司和乙公司于2025年1月25日签订资产交换合同，当日生效。合同约定，

甲公司用于交换的三项资产分别为：

一间生产用厂房，账面价值为120万元（其中账面原价为150万元，已计提折旧30万元）。

一栋作为采用成本模式计量的投资性房地产的公寓楼，账面价值为360万元（其中账面原价为420万元，已计提折旧60万元）。

考点2：非货币性资产交换的处理

一项对W公司的股票投资，甲公司将该投资作为交易性金融资产核算。该股票投资在2025年1月25日的公允价值为30万元，账面价值为25万元。

同时，按合同约定，甲公司向乙公司支付补价10万元。

乙公司用于交换的资产包括：

一块土地的使用权，账面价值为210万元（其中成本为220万元，累计摊销额为10万元）。

经营过程中使用的10辆货车，账面价值为320万元（其中账面原价为400万元，已计提折旧80万元）。

考点2：非货币性资产交换的处理

甲公司开具两张增值税专用发票，分别注明厂房的计税价格110万元、增值税税额为9.9万元；公寓楼的计税价格为390万元、增值税税额为35.1万元。

乙公司开具两张增值税专用发票，分别注明土地使用权的计税价格为240万元、增值税税额为21.6万元；10辆货车的计税价格为300万元、增值税税额为39万元。

甲公司以银行存款向乙公司支付增值税差额15.6万元。

考点2：非货币性资产交换的处理

交易过程中，甲公司用银行存款支付了土地使用权的契税及过户费用5万元。

乙公司用银行存款分别支付了厂房和公寓楼的契税及过户费用3万元和10万元。

假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备，上述资产交换后的用途不发生改变。不考虑其他税费。

考点2：非货币性资产交换的处理

解析：

本例中，涉及收付货币性资产，应当计算货币性资产占整个资产交换的比例。补价10万元占整个资产交换金额540万元的比例为1.85%，小于25%，属于非货币性资产交换。

考点2：非货币性资产交换的处理

本例中用于交换的厂房通过在厂房使用寿命内与其他资产协同生产产品并对外销售而产生现金流量，公寓楼通过经营出租并定期收取租金而产生稳定均衡的现金流量，土地使用权通过在其上建造房屋后与房屋共同产生现金流量，货车通过使用或提供服务而产生独立的现金流量，各项资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面均明显不同，因而交换具有商业实质。同时，各项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值为基础计量的条件。

考点2：非货币性资产交换的处理

假设均没有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，甲公司和乙公司均以换出资产的公允价值为基础确定各项换入资产的成本，并确认各项换出资产产生的损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

甲公司（固、投、交）

固：

原值150万

折旧30万

公允价值110万

销项税110×9%＝9.9万

投：

原值420万

折旧60万

公允价值390万

销项税390×9%＝35.1万

交：

账面价值25万

公允价值30万

其他费用

契税过户费5万

资产补价10万

税差补价15.6万

乙公司（无、固）

无：

原值220万

摊销10万

公允价值240万

销项税240×11%＝21.6万

客运汽车：

原值400万

折旧80万

公允价值300万

销项税300×13%＝39万

其他费用

契税过户费3万元（厂房）和10万元（公寓）

考点2：非货币性资产交换的处理

甲公司的会计处理如下：

（1）确定各项换入资产的初始计量金额：

①换入资产的入账价值总额

＝换出资产公允价值总额＋支付补价（不含税差）

＝110＋390＋30＋10

＝换出资产公允价值总额＋支付补价（含税差）＋换出资产的销项税－换入资产的进项税

＝110＋390＋30＋10＋15.6＋9.9＋35.1－21.6－39

＝540（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

②换入无形资产（土地使用权）的入账价值

＝换入资产入账价值总额×该项资产的公允价值/换入资产的公允价值总额＋相关税费

＝540×240/540＋5＝245（万元）

换入固定资产（货车）的入账价值

＝换入资产入账价值总额×该项资产的公允价值/换入资产的公允价值总额＋相关税费

＝540×300/540＋0＝300（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）确定各项换出资产终止确认的相关损益

换出的固定资产（厂房）终止确认的相关损益

＝110－（150－30）＝－10（万元）

换出的投资性房地产终止确认的相关损益

＝390－（420－60）＝30（万元）

换出的交易性金融资产终止确认的相关损益

＝30－25＝5（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（3）甲公司的账务处理如下：

①终止确认换出的厂房，转入固定资产清理。

借：固定资产清理　　120

　　累计折旧——厂房　　30

　贷：固定资产——厂房　　150

②终止确认换出的投资性房地产，结转其他业务成本。

借：其他业务成本　　360

　　投资性房地产累计折旧　　60

　贷：投资性房地产　　420

考点2：非货币性资产交换的处理

③确认换入的土地使用权和货车，同时确认换出资产相关损益。

借：无形资产——土地使用权		245
固定资产——货车		300
应交税费——应交增值税（进项税额）		60.6
资产处置损益		10
贷：固定资产清理		120
其他业务收入		390
应交税费——应交增值税（销项税额）		45
银行存款	（10＋15.6＋5）	30.6
交易性金融资产		25
投资收益		5

考点2：非货币性资产交换的处理

乙公司的会计处理如下：

（1）确定各项换入资产的初始计量金额

①换入非金融资产的入账价值总额

＝240＋300－10－30（换入金融资产的公允价值）

＝500（万元）

②换入固定资产（厂房）的入账价值

＝500×110/500（非金融资产的公允价值之和）＋3（相关费用）

＝113（万元）

换入投资性房地产的入账价值

＝500×390/500＋10（相关费用）

＝400（万元）

换入交易性金融资产的入账价值＝30（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）确定各项换出资产终止确认的相关损益。

换出无形资产（土地使用权）终止确认的相关损益

＝240－（220－10）＝30（万元）

换出固定资产（货车）终止确认的相关损益

＝300－（400－80）＝－20（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（3）乙公司的账务处理如下：

①终止确认换出的辆货车，转入固定资产清理。

借：固定资产清理		320
累计折旧		80
贷：固定资产		400

考点2：非货币性资产交换的处理

确认换入的厂房、公寓楼以及交易性金融资产，同时确认换出资产相关损益。

借：	固定资产——厂房		113
	投资性房地产		400
	应交税费——应交增值税（进项税额）		45
	交易性金融资产		30
	银行存款	（10＋15.6－13）	12.6
	累计摊销		10
贷：	固定资产清理		320
	无形资产——土地使用权		220
	应交税费——应交增值税（销项税额）		60.6
	资产处置损益	（30－20）	10

考点2：非货币性资产交换的处理

总结：以换出资产公允价值为基础计量的多项非货币性交换

第一步：

计算换入资产的公允价值总额

＝换出资产公允价值总和＋支付补价（不含税差）－收到补价（不含税差）

第二步：确定换入金融资产的公允价值（即入账价值）

第三步：确定换入非金融资产的入账价值总和（1－2）

第四步：

计算各项非金融资产的入账价值

＝各项非金融资产/非金融资产公允价值总和×非金融资产入账价值总和＋相关税费

第五步：确认换出资产的损益（公允价值－账面价值）

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）以换入资产的公允价值为基础计量的

①对于同时换入的多项资产，应当以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。（直接做，无需分配）

考点2：非货币性资产交换的处理

②对于同时换出的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，应当按照各项换出资产的公允价值的相对比例（换出资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例），将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

需要说明的是，如果同时换出的多项非货币性资产中包含由《企业会计准则第22——金融工具确认和计量》规范的金融资产，该金融资产应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》的规定判断换出的该金融资产是否满足终止确认条件并进行终止确认的会计处理。在确定其他各项换出资产终止确认的相关损益时，终止确认的金融资产公允价值应当从换入资产公允价值总额中扣除。（以入定出，先定金融，确定损益）

考点2：非货币性资产交换的处理

2.以账面价值为基础计量的情况

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，如涉及换入多项资产或换出多项资产，或者同时换入和换出多项资产的，应当分别对换入的多项资产、换出的多项资产进行会计处理。

考点2：非货币性资产交换的处理

（1）对于换入的多项资产，由于通常无法将换出资产与换入的某项特定资产相对应，应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例（换入资产的公允价值不能够可靠计量的，也可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例），将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。

（2）对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

考点2：非货币性资产交换的处理

【计算分析】20×9年5月，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产其产品的专有设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。

甲公司换出专有设备的账面原价为1200万元，已提折旧750万元；专利技术账面原价为450万元，已摊销金额为270万元。

考点2：非货币性资产交换的处理

乙公司在建工程截止到交换日的成本为525万元，对丙公司的长期股权投资账面余额为150万元。

由于甲公司持有的专有设备和专利技术市场上已不多见。因此，公允价值不能可靠计量。

乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量，由于乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。

假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备，假定不考虑相关税费等因素。

考点2：非货币性资产交换的处理

解析：

本例不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲、乙公司均应当以换出资产账面价值总额作为换入资产的成本，各项换入资产的成本，应当按各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例分配后确定。

考点2：非货币性资产交换的处理

甲公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额：

换入资产账面价值总额

＝525＋150＝675（万元）

换出资产账面价值总额

＝（1200－750）＋（450－270）

＝630（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）确定换入资产总成本：

换入资产总成本＝630（万元）

（3）计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例：

在建工程占换入资产账面价值总额的比例

＝525÷675＝77.8%

长期股权投资占换入资产账面价值总额的比例

＝150÷675＝22.2%

考点2：非货币性资产交换的处理

（4）确定各项换入资产成本：

在建工程成本＝630×77.8%＝490.14（万元）

长期股权投资成本＝630×22.2%＝139.86（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（5）会计分录：

借：固定资产清理		4 500 000
累计折旧		7 500 000
贷：固定资产——专有设备		12 000 000
借：在建工程		4 901 400
长期股权投资		1 398 600
累计摊销		2 700 000
贷：固定资产清理		4 500 000
无形资产——专利技术		4 500 000

考点2：非货币性资产交换的处理

乙公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额：

换入资产账面价值总额

＝（1 200－750）＋（450－270）

＝630（万元）

换出资产账面价值总额

＝525＋150

＝675（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（2）确定换入资产总成本：

换入资产总成本＝675（万元）

（3）计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例：

专有设备占换入资产账面价值总额的比例

＝450÷630＝71.4%

专利技术占换入资产账面价值总额的比例

＝180÷630＝28.6%

考点2：非货币性资产交换的处理

（4）确定各项换入资产成本：

专有设备成本

=675×71.4%=481.95（万元）

专利技术成本

=675×28.6%=193.05（万元）

考点2：非货币性资产交换的处理

（5）会计分录：

借：	固定资产——专有设备	4 819 500	
	无形资产——专利技术	1 930 500	
贷：	在建工程		5 250 000
	长期股权投资		1 500 000

考点2：非货币性资产交换的处理

（5）会计分录：

借：	固定资产——专有设备	4 819 500	
	无形资产——专利技术	1 930 500	
贷：	在建工程		5 250 000
	长期股权投资		1 500 000

总结

- 非货币性资产交换
  - 概念：货币性资产/非货币性资产；25%
  - 确认和计量
    - 公允价值
      - 商业实质
      - 能够可靠计量
    - 账面价值
  - 会计处理
    - 以公允价值为基础
    - 以账面价值为基础
      - 确定换入资产成本
      - 注意涉及补价情况
    - 涉及多项非货币性资产交换
      - 先定金融，后定其他
      - 以出定入：确定入账价值
      - 以入定出：确定换出资产损益

谢谢 观看

THANK YOU